

**Maestría en Administración Financiera**  
**Escuela de Economía y Finanzas – Universidad EAFIT**  
**Diciembre 24 de 2014 – Medellín**

***Impuesto Diferido bajo NIIF:***  
***Impacto en empresas intensivas en propiedades, planta y equipos.***

**Marisol Gil Henao - [mgilhen@eafit.edu.co](mailto:mgilhen@eafit.edu.co)**

**Jhon Wilson Ochoa Flórez – [jochoaf@eafit.edu.co](mailto:jochoaf@eafit.edu.co)**

Asesor: Raúl Armando Cardona. Profesor Dpto. Finanzas.

## Tabla de contenido

|   |    |
|---|----|
| Resumen .....   | 4  |
| Abstract .....  | 5  |
| Palabras clave .....  | 6  |
| Introducción .....  | 7  |
| 1. Normas Internacionales de Información Financiera y alternativas de registro contable de ID.10                                |    |
| 1.1. Normas de Información Financiera e Impuesto Diferido .....   | 10 |
| 1.1.1. Historia de las NIIF .....   | 10 |
| 1.1.2. NIC 12 – Impuesto a las Ganancias .....  | 12 |
| 1.2. Impuesto diferido según la normatividad colombiana .....   | 14 |
| 2. Principales cambios introducidos por la NIIF que afectan la interpretación de la información financiera y/o tributaria ..... | 16 |
| 2.1. Alternativas de tratamiento contable del Impuesto Diferido.....  | 21 |
| 2.1.1. No contabilización del ID.....   | 21 |
| 2.1.2. Método del diferido según la normatividad colombiana .....   | 22 |
| 2.1.3. Método del Pasivo .....  | 22 |
| 2.2. Manejo de diferencias entre los métodos de impuesto diferido en Colombia y NIIF ....                                       | 23 |
| 2.2.1. Diferencias temporales .....   | 23 |
| 2.2.2. Diferencias definitivas.....   | 24 |
| 2.2.3. Diferencias temporarias.....   | 24 |
| 2.3. Principales diferencias del cálculo del impuesto de renta diferido NIIF y COLGAAP .  | 24 |
| 2.4. Tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo según las NIIF .....  | 28 |
| 3. Metodología .....  | 30 |
| 4. Resultados de dos casos de aplicación práctica del impuesto diferido bajo NIIF .....   | 31 |
| 4.1. Caso 1 .....   | 32 |
| 4.2. Caso 2.....  | 35 |
| 5. Conclusiones y Discusiones Finales .....   | 37 |
| Referencias .....   | 42 |
| Referencias normativas .....  | 42 |
| Referencias Bibliográficas .....  | 43 |

## Índice de Tablas

|   |    |
|---|----|
| Tabla 1: <i>Ejemplo de No Contabilización del ID</i> .....  | 21 |
| Tabla 2: <i>Ejemplo de Contabilización del ID según la normatividad colombiana</i> .....  | 22 |
| Tabla 3: <i>Principales diferencias entre las Normas Colombianas y las NIIF plenas por cada<br/>componente de los Estados Financieros</i> .....         | 25 |
| Tabla 4: <i>Principales diferencias entre las Normas Colombianas y las NIIF plenas por<br/>componentes de los estados financieros</i> .....             | 26 |
| Tabla 5: <i>Principales diferencias surgidas en su valoración según el tratamiento establecido por<br/>la normatividad colombiana y la NIC 16</i> ..... | 27 |
| Tabla 6: <i>Determinación del Impacto del ID en el patrimonio de la compañía del caso 1</i> .....   | 32 |
| Tabla 7: <i>Determinación del Impacto del ID en el patrimonio de la compañía del caso 2</i> .....   | 35 |

## **Resumen**

En Colombia ha sido poco frecuente el registro en los estados financieros del impuesto diferido, a pesar de la obligatoriedad como mecanismo de asignación y reconocimiento de impuestos, establecida en los decretos 2649 y 2650 de 1993 y que incide en los resultados, asignación real de utilidades y flujos de caja futuros; sin embargo, se espera que esto cambie a partir de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera.

El objetivo del trabajo es determinar el impacto que tendrá en las organizaciones la aplicación de la norma internacional NIC 12 en lo referente al impuesto a las ganancias e impuesto diferido, originado en el rubro de propiedades, planta y equipo. Para lograrlo, se inicia con una identificación del modelo contable actual bajo norma colombiana, se compara con el estándar o norma internacional, y se determinan las diferencias conceptuales y de medición y se analizan dos casos reales, para calcular impactos del impuesto bajo los lineamientos de la NIC 12 y otros resultados.

Uno de los principales efectos esperados por la adopción de las NIIF en compañías intensivas en activos fijos, y que fue validado en el presente análisis, es el impacto negativo al patrimonio de los accionistas por la determinación del impuesto diferido, el cual surge de aplicar las tasas impositivas a las diferencias temporales de los activos y pasivos medidos para fines contables y tributarios.

## **Abstract**

In Colombia has been infrequent of registration in the financial statements of deferred tax, despite the obligation as a mechanism for allocation and recognition of tax, established in decrees 2649 and 2650 of 1993 and affects the results, actual allocation of profits and future cash flows; however, this is expected to change from the adoption of International Financial Reporting Standards.

The aim of the study is to determine the impact it will have on the organizations implementing the international standard IAS 12 Income Taxes, originated in the category of property, plant and equipment. To achieve this, it starts with an identification of the current accounting model under Colombian norm Deferred tax is compared with standard or international standard, seeking to determine the conceptual and measurement differences; two real cases are taken and the tax calculation under the guidelines of IAS 12 is performed.

One of the main effects expected from the adoption of IFRS in intensive companies in fixed assets, which was validated in this analysis, is the negative impact on shareholders' equity for the determination of deferred taxes, which arises from applying the tax on temporary differences of assets and liabilities measured for accounting and tax purposes rates.

## **Palabras clave**

NIIF plenas, Impuesto Diferido-ID, Costo Atribuido, Valor razonable, Renta líquida, Diferencia Temporal, Impuesto a las Ganancias.

## Introducción

Para algunas personas tanto naturales como jurídicas, la contabilidad no es más que una obligación exigida por la normatividad vigente, que establecen los decretos 2649 y 2650 de 1993 para el caso colombiano, ignorando de esta forma su utilidad para conocer el detalle de las operaciones de una empresa, su pasado, realidad económica o financiera, proyectar expectativas y con base en éstas, tratar de tomar las mejores decisiones frente a la visión de la empresa y sus objetivos estratégicos de largo plazo.

En Colombia, el decreto 2649 de 1993 establece los principios de contabilidad generalmente aceptados definidos como:

*El conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas. Apoyándose en ellos, la contabilidad permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna. (Artículo primero).*

Con la promulgación en Colombia del Decreto 2784 de 2012 por el cual se expidieron las Normas Internacionales de Información Financiera- NIIF junto con sus interpretaciones, marco conceptual, fundamentos de conclusiones y las guías de aplicación, se inició el proceso de internacionalización y homologación con prácticas mundiales para la preparación de información financiera.

Uno de los efectos más importantes de la implementación de las NIIF para las empresas colombianas, será el impacto patrimonial que pueda generar la contabilización del impuesto a las ganancias e impuesto diferido, establecido por la NIC 12, al cambiar su método de determinación, el cual presenta diferencias significativas en su filosofía, metodología y cálculo, con la normatividad actual colombiana.

Es importante profundizar en uno de los principales impactos que tendrán los estados financieros de las organizaciones, con la aplicación de las NIIF plenas y muy concretamente por la determinación del impuesto diferido-ID NIC 12; el análisis como casos de estudio se hará en empresas intensivas en propiedad, planta y equipo-PPE, que aplicaron en el balance de apertura el modelo del costo atribuido, producto de la variación resultante entre la valorización y los costos fiscales. El reconocimiento del impuesto diferido débito y por pagar, está en función de la existencia de diferencias temporales entre la utilidad contable y las rentas fiscales.

En el nuevo modelo se presentan cambios importantes y dificultades que podrán darse en la presentación de la información por la aplicación del valor razonable, distintas técnicas de valoración contable, identificación de diferentes formas de reconocimiento en el patrimonio, diferentes ajustes según necesidades y objetivos de cada empresa, lo que agrega niveles de subjetividad y dificulta el trabajo de analistas involucrados en proyecciones financieras, valoraciones, estudios de créditos y otros que puedan realizarse.

El objeto de estudio es identificar las generalidades de las NIIF con énfasis en la aplicación del impuesto diferido, y compararlo con los métodos y normas vigentes en



Colombia. Como metodología de trabajo, el estudio empieza con la revisión de literatura y la evolución de las normas contables referentes al registro del impuesto diferido-ID.

El análisis práctico de los efectos de las NIIF en el registro del ID se realiza en dos empresas manufactureras intensivas en activos fijos que ya iniciaron su aplicación, en las cuales se identifican las diferencias temporarias en la medición de las propiedades, planta y equipo para fines contables y tributarios, y se determina el impacto patrimonial negativo que tendrá el ID por este concepto.

Se espera contribuir con la consolidación de un marco conceptual que permita a las empresas y demás usuarios de la información contable, hacer más práctico y entendible la aplicación de las normas internacionales de información financiera, al determinar el impacto de su implementación desde el punto de vista económico, financiero y operacional, especialmente en lo relacionado al impuesto diferido en empresas intensivas en propiedades, planta y equipo, y ser un punto de partida que permita determinar las decisiones que se deben tomar al interior de las organizaciones con el fin de obtener los mayores beneficios del cambio y reducir los impactos aplicables.

## **1. Normas Internacionales de Información Financiera y alternativas de registro contable de ID**

### ***1.1. Normas de Información Financiera e Impuesto Diferido***

#### ***1.1.1. Historia de las NIIF***

La historia de las NIIF plenas se remonta al año 1973 donde los organismos contables de Francia, Canadá, Alemania, Japón, Países Bajos, Reino Unido, México e Irlanda se reúnen y deciden crear el International Accounting Standards Committee- IASC, con el fin de que el organismo se encargara de estructurar las Normas Internacionales de Contabilidad- NIC. En 1989 la Federación de Expertos Contables Europeos apoyó la armonización internacional y la mayor participación europea en el IASC, lográndose que en 1995 se adhiriera la Organización Internacional de Comisiones de Valores- IOSCO, en 1999 el Fondo Monetario Internacional y los países del G7<sup>1</sup>. Es así como en el año 2000 nacen las NIC y el International Accounting Standards Board-IASB y años más tarde las NIIF.

Después de la crisis económica, Estados Unidos manifestó su intención de homologar las NIIF con sus normas contables, iniciando con la emisión de la Ley Sarbanes – Oxley por parte de la Securities and Exchange Commission- SEC, desde entonces, el IASB ha promovido la aplicación de las NIIF en todo el mundo; a la fecha, muchos países las han implementado o lo tienen en sus planes de corto o mediano plazo. Las NIIF plenas, son un conjunto de estándares de calidad para preparar y reportar información contable así:

---

<sup>1</sup> Grupo informal de países cuyo peso político, económico y militar es relevante a escala global. Conformado por Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón y Reino Unido.

- NIC o IAS (International Accounting Standards).
- SIC (Standards Interpretations Committee).
- NIIF o IFRS (International Financial Reporting Standards).
- IFRIC (International Financial Reporting Interpretation Committee).

La normatividad contable colombiana está basada en los Decretos 2649 y 2650 de 1993; en el país se estableció el régimen para la adopción de las NIIF con la Ley 1314 de 2009, reglamentada con las NIIF plenas con el Decreto 2784 de 2012, dándose una señal de evolución del país hacia un proceso de internacionalización y de buenas prácticas de información contable y financiera.

En los Decretos 2706 y el 2784 de 2012, se confirmaron las recomendaciones en materia de convergencia a las NIIF y en normas de aseguramiento de la información en las cuales establecieron tres grupos de aplicación y fechas límites, conformados de la siguiente manera:

- Grupo 1: Empresas que aplicarán de forma plena las NIIF tal como las emite el IASB, conformado por emisores de valores, y entidades de interés público, con activos superiores a los 30 mil salarios mínimos mensuales legales vigentes y un personal superior a 200 trabajadores.
- Grupo 2: Empresas que aplicarán las NIIF para pymes tal como las emite el IASB, pero con aplicación voluntaria de las NIIF plenas aplicables para el grupo 1; las que decidan tomar las NIIF plenas, mantendrán las fechas de aplicación del grupo 2. Está compuesto con empresas con activos entre 500 y 30 mil salarios mínimos

- Grupo 3: En este grupo de empresas se aplicará una contabilidad simplificada, la cual se establece en el Decreto 2706, el cual es una recopilación de conceptos establecidos entre las NIIF para Pymes. Lo integran personas naturales y microempresas con activos totales hasta por 500 salarios mínimos.

Con relación a las fechas de aplicación, los grupos 1 y 3 debieron comenzar la preparación y alistamiento del proceso de conversión en enero del 2013 y en el 2014 generar su balance de apertura bajo los nuevos estándares internacionales; durante el 2014, estas entidades están obligadas a usar de forma paralela, los principios de contabilidad colombianos. El grupo 2 durante el 2014 tiene su fase de preparación y alistamiento, el 2015 será su año de transición y a partir del 2016, se iniciará la aplicación exclusiva de las NIIF.

Por otro lado, el sector público tiene una regulación particular emitida por la Contaduría General de la Nación, la cual está facultada para regular los sistemas de información de este tipo de empresas. Este proceso se inició en el año 2005, ajustándose a los estándares mundiales establecidos por las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP).

### ***1.1.2. NIC 12 – Impuesto a las Ganancias***

Esta norma inicia en el año 1978 al desarrollar algunos documentos enfocados a la contabilidad para impuestos de renta, los cuales fueron formalizados en 1979; posteriormente, en 1989 y 1994 se iniciaron las estandarizaciones para los impuestos

basados en los resultados y en 1996 se expidió la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, aplicable a partir de 1998. En los años 2001 y 2010, el IASB modificó la norma en aspectos asociados a las diferencias temporarias en las propiedades de inversión e incorporó algunas guías relacionadas con la interpretación SIC 21 Impuesto a las Ganancias– Recuperación de activos no depreciables revaluados.

En la historia, otras NIIF han modificado de forma parcial la NIC 12 en aspectos de bajo impacto como la NIC 1, en la presentación de estados financieros (2003 y 2007), NIIF 3 Combinaciones de Negocios (2004), NIIF 9 Instrumentos Financieros (2009 y 2010).

La NIC 12 busca determinar el tratamiento contable adecuado de los impuestos a los ingresos. Algunas definiciones dadas por la norma en el numeral 5, corresponden a:

- *Resultado contable, es la ganancia neta o la pérdida neta del ejercicio antes de deducir el gasto por el impuesto sobre las ganancias.*
- *Ganancia (pérdida) fiscal, es la ganancia (pérdida) de un ejercicio, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar).*
- *Gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias, es el importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del ejercicio, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido.*
- *Impuesto corriente, es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto sobre las ganancias relativa a la ganancia (pérdida) fiscal del ejercicio.*

- *Pasivos por impuestos diferidos, son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en ejercicios futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.*
- *Activos por impuestos diferidos, son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en ejercicios futuros, relacionadas con (a) las diferencias temporarias deducibles; (b) la compensación de pérdidas obtenidas en ejercicios anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y (c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de ejercicios anteriores.*
- *Las diferencias temporarias, son las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo y el valor que constituye la base fiscal de los mismos. Las diferencias temporarias pueden ser:*
  - a) Diferencias temporarias imponibles: que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o bien*
  - b) Diferencias temporarias deducibles: que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.*
- *La base fiscal de un activo o pasivo, es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.*

## ***1.2. Impuesto diferido según la normatividad colombiana***

La normas contables en Colombia se basan en los Decretos 2649 y 2650 de 1993, quedando desactualizadas con relación a la legislación contable internacional y a las

realidades económicas de un país en desarrollo, y contrario a la regulación tributaria que ha tenido 12 reformas<sup>2</sup> en el mismo período de tiempo ampliando las opciones de diferencias entre la información contable y la tributaria. Dichas reformas han estado enfocadas a la determinación de métodos para la valoración tributaria de los activos, tratamientos fiscales para gastos e ingresos, procedencia de deducciones y costos, exenciones de ingresos, limitaciones a beneficios, ajustes a las tarifas y nuevos tributos.

El impuesto diferido- ID en Colombia está regulado en las siguientes normas:

- *Artículos 67 y 78, Decreto 2649/ 1993*: Contabilizar como ID el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor o menor impuesto en el año corriente calculado a las tasas vigentes, siempre que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán. El ID se debe amortizar en los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron.
- *Consejo Técnico de la Contaduría- CTC, concepto 10 de 2009*: El reconocimiento del ID, débito y por pagar, está en función de la existencia de diferencias temporales entre la utilidad contable y las rentas fiscales.

El ID debe ser reconocido cuando existan diferencias temporales que conduzcan a que el ente económico pague un mayor o menor valor del impuesto de renta en el año corriente. Nuestro ordenamiento contable basado en los Decretos 2649 y 2650 de 1993, no da una definición de “diferencia temporal”, únicamente menciona que las diferencias son aquellas que se presentan entre las rentas comerciales y la renta líquida fiscal.

---

<sup>2</sup> Leyes 174/1994; 223/1995; 383/1997; 488/1998; 633/2000; 788/2002; 863/2003; 1430/2005; 1111/2006; 1370/2009; 1429/2010 y 1607/2012.

Estas diferencias entre la información contable y tributaria, presenta la disyuntiva de cuál debería ser el valor adecuado del gasto por impuesto sobre la renta a contabilizarse en un período determinado; lo anterior teniendo en cuenta que el artículo 13 del Decreto 2649 de 1993 y el Marco Conceptual de las NIIF, establecen como principio contable la asociación en cada período de todos los ingresos con los costos y gastos incurridos para producirlos, permitiendo determinar la utilidad del ejercicio, surgiendo dos posibilidades para el tratamiento contable de este gasto:

- El gasto del año por impuesto de renta es igual al impuesto declarado o impuesto corriente.
- El gasto por impuesto de renta es el asociado a los ingresos, costos y gastos del año, equivalente a la sumatoria del impuesto corriente declarado a la entidad de impuestos en el año corriente y el impuesto diferido obtenido de las diferencias temporarias entre la información contable y la fiscal. Hay que tener en cuenta que la utilidad contable se basa en supuestos distintos a los utilizados para determinar la renta fiscal, generando diferencias temporarias reversibles en el tiempo.

## **2. Principales cambios introducidos por la NIIF que afectan la interpretación de la información financiera y/o tributaria**

Ernst & Young, en documento emitido en julio del 2011 denominado “Impacto de la convergencia de las Normas internacionales de Información Financiera en el gobierno corporativo”, afirma que la conversión a IFRS no es solamente un ejercicio contable, que



tiene impactos en otras áreas de la empresa como los sistemas de información y reporte gerencial, relaciones con inversionistas, compensaciones a empleados, indicadores de desempeño, productos financieros, planeación de impuestos y auditoría interna.

En cuanto a los impactos fiscales, el Comité de Expertos en Impuestos, creado por el Consejo Técnico de la Contaduría en Colombia en el año 2011, en el “Informe del estudio para identificar los impactos en el impuesto sobre la renta que se derivaran de la convergencia plena a NIIF bajo el supuesto de que las normas contables actuales, con incidencia fiscal, se mantienen vigentes solo para efectos tributarios”, emitido en septiembre de 2012 (pág. 6), concluyó:

*“Generalmente, cuando las normas tributarias regulan cabalmente el tratamiento fiscal de una transacción, hecho económico o evento, no se produce ningún impacto en las bases tributarias por efectos de cambios en las normas de contabilidad. Por el contrario, cuando en las normas tributarias existen remisiones expresas o implícitas a normas contables, cuando éstas últimas cambian y, consecuentemente, producen un cambio en el reconocimiento, medición o presentación de un hecho económico, dicho cambio sí impacta las bases tributarias”.*

En el 2005, KPMG en estudio presentado en seminario sobre el Gobierno Corporativo, organizado por la Asociación para el Progreso de la Dirección Española, establece que los principales impactos contables de la aplicación de las NIIF están asociados con las valoraciones de los instrumentos financieros y los compromisos con el personal, que impacta en indicadores financieros como la rentabilidad del activo-ROA, rentabilidad del patrimonio-ROE, y utilidades antes de intereses e impuestos-EBIT.

Según lo anterior, y teniendo en cuenta las conclusiones dadas por Ernst & Young y KPMG en el mismo sentido, los analistas tendrán que profundizar más en los sistemas contables para conocer con mayor detalle el origen de la información y explicar a los mercados financieros y agentes relacionados, cuáles serán los principales cambios que se van a producir en sus recomendaciones, producto de la convergencia a las NIIF.

Para los especialistas financieros, la contabilidad es una fuente básica que se complementa con otra información usada para realizar modelos económicos de comportamiento y/o predicción; sin embargo, esta labor se condiciona cuando se trata de empresas multinacionales que operan en distintos mercados, por lo que su información varía según costumbres y estrategias fiscales y/o políticas, según las necesidades de cada país, obligando a realizar ajustes con el fin de tener una información homogénea, adicional a las características mínimas de calidad y suficiencia.

Los principales ajustes que de forma habitual se realizan sobre la información contable, están asociados a los ajustes por inflación, reformulación de criterios de valoración y clasificaciones de resultados y pasivos. Pero las NIIF traen cambios adicionales, ya que introducen un marco conceptual diferente; de un lado, acorde con las necesidades de información de los mercados y del otro, para incrementar la información revelada en los estados financieros. Por esta razón, analizando los impactos de los ajustes a realizar bajo estas normas, se puede anticipar que los analistas financieros tendrán dificultades asociadas con los siguientes aspectos:

- Durante el tiempo de transición a las NIIF, se tiene información contable de dos modelos diferentes, con la dificultad de explicar las variaciones patrimoniales y de resultados a los inversionistas como resultado del cambio, y los beneficios del registro bajo estas normas.
- La adopción por primera vez de las NIIF tendrá consecuencias en el patrimonio de los inversionistas, afectando la comparabilidad de la información.
- En el nuevo modelo se presentan cambios importantes en la presentación de la información por la aplicación del valor razonable y por la diferencia de las técnicas de valoración contable.
- En el patrimonio se podrán identificar diferentes formas de reconocimiento como el costo histórico, valor de mercado o valor razonable, permitiendo que cada compañía elija el que se ajuste a sus necesidades y objetivos, agregando niveles de subjetividad y dificultando el análisis y los diferentes estudios.
- En cuanto al valor razonable, se usará cuando se tiene un valor de mercado fiable, condicionado a que los bienes o servicios sean homogéneos, se puedan encontrar en todo momento compradores o vendedores y los precios se conozcan o puedan accederse fácilmente; cuando no se presenten estas circunstancias, se adiciona un elemento de incertidumbre, ya que la valoración se tendrá que realizar con otras metodologías de valoración, donde el elemento a analizar serán los criterios utilizados en dicha metodología para efectuar los cálculos y obtener un avalúo razonables.
- Desaparecen los denominados ingresos extraordinarios estipulados en la legislación contable colombiana, y pasan a convertirse en ingresos operacionales,

lo que implica la introducción del criterio de ganancia por cada tipo de ingreso, al establecer asociación directa de costos en cada uno de ellos.

- En los análisis también se deberán tener en cuenta las nuevas bases fiscales que incluyen importes deducibles de ejercicios futuros, naciendo el término de “diferencias temporarias” y por ende la determinación del impuesto diferido, los cuales serán explicados en detalle más adelante.
- La información que se incluye en las notas a los estados financieros adquiere mayor relevancia por el nivel de detalle en las revelaciones a realizar.

Un estudio efectuado por la Superintendencia de Sociedades a través de la empresa Baker Tilly identificó un posible impacto negativo del 21% en el patrimonio de las empresas por la adopción de las NIIF. Explican este efecto principalmente por el deterioro de la cartera y la no capitalización como activo de algunos intangibles; adicionalmente, los cálculos actuariales para el reconocimiento de pasivos laborales y contingencias incrementarán el valor del pasivo, deteriorándose el patrimonio de los accionistas en ambas situaciones, al menos contablemente.

Las situación anteriores, presentan grandes dudas relacionadas, por ejemplo: ¿Cómo explicar a los accionistas la disminución de su patrimonio?, ¿El otorgamiento de crédito mantendrá su dinámica si la información financiera muestra datos diferentes de las empresas e indicadores con resultados inferiores a los habituales?, ¿Cuál será el nuevo valor de las empresas?, Las respuestas a estas inquietudes se irán respondiendo con la experiencia y estudios posteriores.

## **2.1. Alternativas de tratamiento contable del Impuesto Diferido**

### **2.1.1. No contabilización del ID**

En este caso, no se presentan diferencias entre la provisión de impuesto de renta contable y fiscal. *Ver el siguiente ejemplo en la Tabla 1:* La compañía ABC tiene un impuesto sobre la renta del 30%, y entre sus procedimientos contables y tributarios tiene una diferencia relacionada con el método de depreciación. El estado de resultados final desde el punto de vista contable y fiscal, la respectiva liquidación del impuesto de renta y el comprobante contable, sería el siguiente:

**Tabla 1: Ejemplo de No Contabilización del ID**

|                             | <u>Contable</u> | <u>Fiscal</u> | <u>Registro contable</u>  | <u>Débito</u> | <u>Crédito</u> |
|-----------------------------|-----------------|---------------|---------------------------|---------------|----------------|
| Ebitda                      | 10,000          | 10,000        | Gasto depreciación        | 1,350         |                |
| Depreciación                | 1,350           | 2,550         | Depreciación acumulada    |               | 1,350          |
| Utilidad antes de impuestos | 8,650           | 7,450         |                           |               |                |
| Provisión Impuesto de renta | 2,235           | 2,235         | Gasto impuesto de renta   | 2,235         |                |
| Utilidad                    | 6,415           | 5,215         | Impuesto de renta a pagar |               | 2,235          |

En el anterior ejemplo, al tener una provisión contable igual a la fiscal y menor a la que se causaría si se tomara la misma información contable como base, podría generar descapitalizaciones por distribución de utilidades sobre estimadas, ya que al revertir la diferencia se generarán impuestos a pagar que no fueron causados. Este tratamiento es habitualmente utilizado en las compañías, a pesar de que va en contravía de lo estipulado en la normatividad vigente colombiana.

### 2.1.2. Método del diferido según la normatividad colombiana

Este método busca reconocer en la provisión de impuesto sobre la renta, el ID generado por las diferencias temporales revertibles en el futuro, entre la utilidad comercial y la renta fiscal, independiente del valor a pagar efectivamente en el periodo corriente. Algunas de las principales características son:

- La relación de causalidad entre ingresos y gastos se conserva en el tiempo
- El efecto fiscal que tengan en el futuro las diferencias de procedimientos se dan a conocer en el período en el que se originaron.
- Muestra a los interesados, cifras contables realistas
- Evita descapitalizar por distribución de utilidades sin la causación del impuesto

Ver en la Tabla 2, el mismo ejemplo utilizado en la Tabla 1 pero contabilizando el ID según la normatividad colombiana:

**Tabla 2: Ejemplo de Contabilización del ID según la normatividad colombiana**

|                             | <u>Contable</u> | <u>Fiscal</u> | <u>Registro contable</u>  | <u>Débito</u> | <u>Crédito</u> |
|-----------------------------|-----------------|---------------|---------------------------|---------------|----------------|
| Ebitda                      | 10,000          | 10,000        | Gasto depreciación        | 1,350         |                |
| Depreciación                | 1,350           | 2,550         | Depreciación acumulada    |               | 1,350          |
| Utilidad antes de impuestos | 8,650           | 7,450         | Gasto impuesto de renta   | 2,595         |                |
| Provisión Impuesto de renta | 2,595           | 2,235         | Impuesto de renta a pagar |               | 2,235          |
| Utilidad                    | 6,055           | 5,215         | Impuesto renta diferido   |               | 360            |

### 2.1.3. Método del Pasivo

Parte de conciliar las diferencias existentes entre los montos de los activos y pasivos determinados para fines contables y para fines fiscales, buscando si estas diferencias

tendrán consecuencias futuras en la determinación del impuesto a las ganancias que deban ser reconocidas como activo o pasivo por ID, así:

- *Base fiscal de un activo según NIC 12:* Importe que será deducible de los beneficios económicos que para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.
- *Base fiscal de un pasivo según NIC 12:* Igual a su importe en libros menos cualquier importe que eventualmente sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros.

Este método está basado en las cuentas de balance y no en las cuentas de resultados como lo hace la norma colombiana.

## ***2.2. Manejo de diferencias entre los métodos de impuesto diferido en Colombia y***

### ***NIIF***

#### ***2.2.1. Diferencias temporales***

Corresponde a las diferencias entre la utilidad contable y la renta líquida gravable del mismo período, generados porque algunas partidas en ambos extremos se registran o se amortizan en períodos o plazos diferentes; se debe tener claro que estas diferencias tengan una certeza razonable de su reversión futura. Algunos ejemplos son:

- Ingresos no gravados registrados en un ejercicio contable, o lo son en períodos diferentes

- Gastos deducibles para fines fiscales pero que no lo son para la contabilidad
- Vidas útiles diferentes para la depreciación o amortización de activos

### ***2.2.2. Diferencias definitivas***

Las diferencias definitivas o permanentes se presentan por la existencia de ingresos exentos o no constitutivos de renta, o por la existencia de costos y gastos contables que fiscalmente no se pueden deducir para reducir la renta líquida gravable y que por lo tanto no producen ningún efecto en períodos posteriores.

### ***2.2.3. Diferencias temporarias***

Son aquellas diferencias entre el valor en libros de un activo o pasivo frente a su valor fiscal, que generarán en el futuro un ingreso o una deducción, cuando el activo se recupere o el pasivo se liquide.

## ***2.3. Principales diferencias del cálculo del impuesto de renta diferido NIIF y***

### ***COLGAAP***

En la Tabla 3 se observan las principales diferencias entre las Normas Colombianas – COLGAAP y las NIIF plenas por cada uno de los componentes de los estados financieros, mientras que las principales diferencias asociadas al ID entre la normatividad Colombiana y NIIF se presentan en la Tabla 4.



**Tabla 3: Principales diferencias entre las Normas Colombianas y las NIIF plenas por cada componente de los Estados Financieros**

| <i>Componente de los EEFF</i>      | <i>Norma Colombiana</i>   | <i>NIIF</i>  |
|------------------------------------|---|--|
| Inversiones                        | Se registra al costo y se actualiza por método de participación con cargo a las ganancias cuando la propiedad es mayor al 50%. Las valorizaciones o desvalorizaciones afectan el patrimonio                           | Se registra y actualiza según el valor de mercado con cargo a las cuentas del patrimonio. No existe la cuenta de valorización. El método de participación se registra si la propiedad está entre el 20% y el 50%                         |
| Deudores                           | La provisión se define según las políticas contables propias  | Se afecta según criterios técnicos y estadísticos de pérdidas reales   |
| Inventarios                        | Se ajustan los valores al valor real. Se utilizan métodos de valoración (PEPS <sup>3</sup> , promedio, entre otros)   | Medidos según su valor de realización. Métodos de valoración igual a los utilizados en Colombia  |
| Leasing de Activos                 | Existen operativos o financieros. Su clasificación depende del contrato con la entidad financiera   | Acepta el leasing financiero si cumple con: (i) Opción de compra si el valor es menor al de mercado del bien; (ii) El plazo y el valor son equivalentes a la vida útil y valor del activo; (iii) Los riesgos de uso son del arrendatario |
| Propiedades, planta y equipo       | Vidas útiles definidas por normas contables y/o fiscales. Avalúos trianuales registrados según la variación. Positiva en el patrimonio o negativa en resultados. El costo son los pagos para su construcción o compra | La vida útil, el valor de mercado y el deterioro se determinan para cada activo con una periodicidad suficiente que permita la actualización constante. Todos los valores son depreciables. El costo corresponde a pagos directos        |
| Impuestos diferidos                | Se calcula a la tasa impositiva vigente con base en las diferencias fiscales y contables en el estado de resultados   | Se calcula a la tasa impositiva esperada de reversión de la diferencia temporal que se genera entre activos y pasivos contables y fiscales   |
| Beneficios a empleados y pensiones | Se determinan con base en las normas locales y cálculos actuariales. Las primas se registrar como gastos corrientes en el momento del pago  | No se pueden diferir y se determinan con base en cálculos actuariales afectados por promedios de vida de empleados o de permanencia en la empresa  |
| Ajustes de períodos anteriores     | Se registran en el período en que son identificados   | Según su materialidad, se decide la reemisión de los estados financieros o si se afecta el patrimonio en el período en que se detecta  |
| Clasificación de gastos e ingresos | Se clasificación en operacionales y no operacionales  | Todos son operacionales  |

<sup>3</sup> PEPS: Primeros en entrar, primeros en salir

**Tabla 4: Principales diferencias entre las Normas Colombianas y las NIIF plenas por componentes de los estados financieros**

| <i>Concepto</i>                    | <i>Norma Colombiana</i>                      | <i>NIIF</i>   |
|------------------------------------|--|---|
| Método usado para determinar el ID | Diferido con base en el Estado de Resultados | Diferido con base en el Balance General                                     |
| Tasa impositiva aplicable          | Tasa actual al momento del cálculo           | Tasa proyectada en el período en que se reversan las diferencias temporales |
| Reconocimiento del ID              | Cuando es probable                           | Cuando es probable  |
| Pérdidas fiscales                  | No tiene impacto                             | Si tiene impacto  |
| Exceso de renta presuntiva         | No tiene impacto                             | Si tiene impacto  |

La conclusión número dos (2) del estudio realizado en el año 2011 (pág.168) por la Superintendencia de Sociedades denominado “Diagnóstico sobre los impactos contables y financieros de los estándares Internacionales de contabilidad en las empresas del sector real”, establece:

*“En principio, se considera que uno de los efecto más gravosos en los patrimonios y con mayor recurrencia en el sistema de las empresas vigiladas por la Superintendencia, que surgiría a partir de la implementación por primera vez de los estándares internacionales de información financiera – IFRS FULL, puede generarse por el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos (33%) derivados de las diferencias entre el costo atribuido y el costo fiscal de los activos, en especial porque el costo atribuido se incrementaría por las valorizaciones acumuladas por la empresa separándose, posiblemente por la significancia de su valor, del costo fiscal”.*

Para propósitos del presente artículo, el objetivo central será la revisión del impacto que tendrá en los estados financieros de las sociedades intensivas en PPE, el cálculo del ID bajo los dos métodos mencionados anteriormente. Para ello, como se puede notar en la

Tabla 5, se identificaron las principales diferencias surgidas en su valoración según el tratamiento establecido por la normatividad colombiana y la NIC 16, de las cuales surgirá la nueva determinación del impuesto de renta, así:

**Tabla 5: Principales diferencias surgidas en su valoración según el tratamiento establecido por la normatividad colombiana y la NIC 16**

| <i>Concepto</i>                             | <i>Normatividad Colombiana</i>   | <i>NIC 16</i>   |
|---|--|---|
| Costos por pruebas de activos fijos         | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Son mayor valor de activo</li> <li>• Se capitalizan los costos incurridos cuando un activo es puesto en marcha por debajo de su capacidad</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se consideran un gasto del período</li> <li>• Son gastos los valores pagados cuando un activo inicia actividad por debajo de su capacidad</li> </ul>   |
| Depreciaciones y determinación de vida útil | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se determinan tomando cada activo como un conjunto</li> <li>• La vida útil no se evalúa a lo largo del tiempo</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• El activo se desagrega en unidades y se determina la vida útil y método de depreciación para cada uno</li> <li>• Revisar la vida útil periódicamente</li> </ul>  |
| Diferencia en cambio                        | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se capitaliza la diferencia en cambio generada por deudas en moneda extranjera durante todo el proceso</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Debe contabilizarse como gasto del período</li> </ul>  |
| Gastos financieros                          | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se pueden capitalizar durante todo el proceso de adquisición y puesta en marcha</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• No se permite capitalizarlos y se generalmente se consideran gasto del período</li> </ul>  |
| Valorizaciones                              | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Son contabilizadas de forma separada del costo y no son depreciables</li> <li>• Aplicable a los activos fijos con costo neto superior a 20 SMMLV<sup>4</sup></li> <li>• Actualizable cada 3 años</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Son contabilizadas como parte del costo del activo y son depreciables</li> <li>• Se debe aplicar de uniformemente a todos los activos del mismo tipo</li> <li>• Cada que se tengan indicios sobre la razonabilidad del valor del bien</li> </ul> |
| Vida útil                                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Generalmente se toman las definidas en la normatividad tributaria</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se determina según el tiempo de uso y/o desgaste esperado, límites legales por caducidad o vencimiento, obsolescencia técnica, entre otros</li> </ul>  |
| Activos fijos con intención de venta        | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se pueden dejar en la cuenta de propiedades, planta y equipo</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se deben reclasificar como activos mantenidos para la venta</li> </ul>   |

<sup>4</sup> SMMLV: Salarios mínimos mensuales legales vigentes

#### ***2.4. Tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo según las NIIF***

La NIC 16 permite que para la medición posterior se escoja entre el modelo del costo y el de revaluación (párrafos 29 a 42 de la NIC 16); en el primero deberá determinar el valor de sus PPE a partir del costo histórico depreciado, sin necesidad de una revaluación, y en el segundo los avalúos solo podrán ser utilizados para determinar si el valor en libros no excede su importe recuperable.

Respecto al tratamiento contable de la PPE, se debe considerar entonces, el marco de principios de la NIC 16 visto anteriormente; la política contable para la medición inicial y posterior de la PPE y las exenciones a la aplicación retroactiva (costo atribuido) de la NIIF 1, servirá como base para determinar las diferencias con la base fiscal y por ende determinar el ID, lo cual se realiza de la siguiente manera:

*Costo atribuido:* La definición de costo atribuido o costo de arranque según la NIIF 1 es el “Importe usado como sustituto del costo o del costo depreciado en una fecha determinada. En la depreciación o amortización posterior se supone que la entidad había reconocido inicialmente el activo o pasivo en la fecha determinada, y que este costo era equivalente al costo atribuido”. El costo atribuido corresponde a una exención que podrán utilizar las empresas cuando se va a realizar la adopción por primera vez de las NIIF en partidas como PPE, Propiedades de Inversión y/o activos intangibles, según las características particulares de cada uno.

El valor contable de estas partidas está compuesto por la acumulación histórica de costos, ajustes y/u otras transacciones que no siempre es fácil ni eficiente identificar para determinar el nuevo valor del activo, según las políticas aplicadas por las NIIF; por lo tanto se hace necesario la asignación de un nuevo valor razonable como costo atribuido, el cual pasará como saldo inicial en la adopción por primera vez teniendo asociada una vida útil remanente estimada a fin de iniciar un nuevo proceso de depreciación sobre su nuevo valor, y tendrá un proceso de revisión y actualización de forma permanente y periódica.

Los principales modelos de valoración de las PPE son:

- *Valor razonable:* Según el apéndice A de la NIIF 1, el valor razonable es el precio que sería percibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción no forzada entre participantes del mercado en la fecha de medición.
- *Modelo del Costo:* En la NIC 16, párrafo 30 dice que con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de PPE se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado por las pérdidas por el deterioro del valor.
- *Modelo de revaluación* (NIC 16, párrafo 31): Con posterioridad al reconocimiento como activo, un elemento de PPE cuyo valor pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por el deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no

difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del período sobre el que se informa.

### **3. Metodología**

Los instrumentos o técnicas de información utilizados durante el proceso de investigación fueron principalmente los siguientes:

- Identificación, análisis e interpretación de normas asociadas al objeto de estudio, entre las cuales se encuentran: Como normas locales, los decretos 2649 y 2650 de 1993; 2555 de 2010; 2784 de 2012; 3019, 3022, 3023 y 3024 de 2013 y la Ley 1314 de 2009. Como normas Internacionales, IFRS 7 y 9, IAS 32 y 39, NIC 1 y 12, y NIIF 3 y 9.
- Comparación de las anteriores normas, con el fin de identificar sus principales diferencias e impactos en los estados financieros.
- Análisis de trabajos realizados por otros autores en temas afines a este estudio, los cuales sirvieron de base para establecer conclusiones, sobre los resultados encontrados.

Al esperarse que compañías intensivas en PPE tendrían impactos importantes por la aplicación del ID, se contactaron dos (2) empresas manufactureras pertenecientes al grupo 1, las cuales estuvieron dispuestas a suministrar la información necesaria, entre ellos los estados financieros al 31 de diciembre de 2013 y los balances de apertura bajo los nuevos estándares internacionales. Como condición, solicitaron reserva de su razón social.

Se realizaron reuniones con el personal encargado del cálculo del ID en las compañías analizadas, a fin de identificar las principales conclusiones que de sus estudios particulares habían obtenido. Con la información obtenida, se realizaron cálculos del ID para cuantificar el efecto de la conversión en el patrimonio de estas sociedades.

#### **4. Resultados de dos casos de aplicación práctica del impuesto diferido bajo NIIF**

Para realizar el análisis práctico se tomó el caso de dos empresas del sector manufacturero colombiano en las Tablas 6 y 7, pertenecientes al grupo 1, intensivas en PPE y que eligieron para la medición inicial de este rubro del balance, la excepción contemplada en la NIIF 1 de costo atribuido.

Se partió del balance general a diciembre 31 de 2013 bajo normas colombianas y se comparó con el balance de apertura a esa misma fecha bajo NIIF, luego se determinaron los valores fiscales de cada rubro del activo y del pasivo con el fin de determinar las diferencias existentes entre las cifras para efectos contables bajo NIIF y las cifras para efectos fiscales. Cada diferencia fue clasificada entre permanentes y temporarias, las primeras corresponden a aquellas diferencias que no se reversan en el futuro y que por tanto no generan un ID, las segundas corresponden a aquellas diferencias que se reversan en el futuro y que tendrán consecuencias en el cálculo del ID.

El análisis de estas diferencias se concentró en el rubro PPE, buscando confirmar la tesis de que es en los cambios surgidos en este rubro de los estados financieros donde se genera

el impacto más alto en el patrimonio producto de la nueva forma de calcular el impuesto diferido.

#### 4.1. Caso 1

Los datos corresponden a los estados financieros con corte a diciembre 31 de 2013, con los cuales se elaboró balance de apertura bajo NIIF plenas a esa fecha. La compañía pertenece al sector manufacturero donde uno de sus principales activos lo componen las PPE. Por compromiso de confidencialidad se reserva la razón social de la compañía (cifras en millones de pesos).

**Tabla 6: Determinación del Impacto del ID en el patrimonio de la compañía del caso 1**

| Descripción                 | Normatividad Colombiana - COLGAAP | NIIF                | Fiscal              | Diferencias      |                    | Impuesto Diferido  |
|-----------------------------|-----------------------------------|---------------------|---------------------|------------------|--------------------|--------------------|
|                             |                                   |                     |                     | Perma-<br>nentes | Tempo-<br>rarias   |                    |
| Disponible                  | 577.788                           | 577.788             | 577.788             | -                | -                  | -                  |
| Inversiones                 | 267.671                           | 224.003             | 267.671             | 116              | 43.552             | 14.895             |
| Deudores                    | 9.107.477                         | 9.844.237           | 10.122.943          | 183.914          | 94.791             | 32.229             |
| Inventarios                 | 6.508.887                         | 6.394.515           | 6.354.996           | -                | (39.519)           | (13.587)           |
| <i>Terrenos</i>             | <i>1.567.923</i>                  | <i>2.999.619</i>    | <i>734.250</i>      | <i>-</i>         | <i>(2.265.368)</i> | <i>(226.537)</i>   |
| <i>Edificaciones</i>        | <i>6.054.471</i>                  | <i>6.278.466</i>    | <i>3.750.632</i>    | <i>-</i>         | <i>(2.527.834)</i> | <i>(783.628)</i>   |
| <i>Maquinaria y Equipo</i>  | <i>7.192.973</i>                  | <i>6.059.858</i>    | <i>4.592.310</i>    | <i>-</i>         | <i>(1.467.548)</i> | <i>(129.822)</i>   |
| <i>Equipo de Oficina</i>    | <i>392.578</i>                    | <i>248.255</i>      | <i>192.578</i>      | <i>-</i>         | <i>(55.677)</i>    | <i>(18.373)</i>    |
| <i>Equipo de Computo</i>    | <i>51.312</i>                     | <i>47.326</i>       | <i>51.984</i>       | <i>4.690</i>     | <i>-</i>           | <i>-</i>           |
| <i>Equipo de Transporte</i> | <i>118.083</i>                    | <i>108.498</i>      | <i>118.083</i>      | <i>-</i>         | <i>9.585</i>       | <i>959</i>         |
| Activos Fijos               | 15.377.339                        | 15.742.022          | 9.439.838           | 4.690            | (6.306.842)        | (1.157.402)        |
| Intangibles                 | 656.369                           | 426.369             | 6.369               | (420.000)        | -                  | -                  |
| Diferidos                   | 1.470.774                         | 1.026.865           | 959.999             | -                | (66.866)           | (22.734)           |
| <b>Total Activos</b>        | <b>33.966.305</b>                 | <b>34.235.801</b>   | <b>27.729.604</b>   | <b>(231.280)</b> | <b>(6.274.885)</b> | <b>(1.146.600)</b> |
| <b>Total Pasivos</b>        | <b>(21.673.389)</b>               | <b>(23.645.135)</b> | <b>(21.027.150)</b> | <b>1.403.452</b> | <b>1.214.533</b>   | <b>400.796</b>     |
| <b>Total Patrimonio</b>     | <b>12.292.916</b>                 | <b>10.590.665</b>   | <b>6.702.454</b>    | <b>1.172.172</b> | <b>(5.060.351)</b> | <b>(745.805)</b>   |



Las principales cifras a tener en cuenta son:

| Concepto  | Operación                | Valor     | %      |
|---|--------------------------|-----------|--------|
| Disminución Patrimonial producto de conversión a NIIF | 12.292.916 – 10.590.665  | 1.702.250 | 13,8%  |
| Efecto impuesto diferido en Patrimonio bajo ColGAAP   | 400.796 – 1.146.600      | (745.805) | (6,1%) |
| Efecto impuesto diferido en PPE en Patrimonio ColGAAP | (1.157.402) / 12.292.916 | -         | (9,4%) |

La conversión a NIIF en esta sociedad producto del balance de apertura, genera variaciones en la mayoría de las cuentas del balance, presentándose aumentos en los activos especialmente en los rubros de PPE y cartera, y disminuciones en el rubro de intangibles.

La decisión de tomar en la medición inicial el valor contable bajo principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, como costo atribuido para el rubro PPE impactó fuertemente el patrimonio ya que al costo actual de estos activos se les adicionará las valorizaciones generándose una diferencia entre el valor declarado para fines fiscales y el valor contable bajo NIIF, diferencia que genera un pasivo por impuesto diferido.

Del análisis de impactos de las NIIF en lo correspondiente al ID, se observa que de un 13.8% que disminuye el patrimonio, 9.4% corresponde a este concepto, generado por la variación en el rubro PPE. Para el cálculo de ID en el rubro de PPE e inversiones se tomaron dos tasas impositivas, la primera del 10% correspondiente al impuesto calculado por ganancias ocasionales para aquellos activos que la sociedad posee hace más de dos (2) años; la segunda del 33% para aquellos activos que tienen menos de dos (2) años y para los que teniendo más de dos (2) años tiene un valor depreciado que al venderse genera una renta por recuperación de deducciones gravada con esta tarifa.

En el cálculo del ID de los demás activos y pasivos se utilizaron dos tasas del 33% y del 34%, de un lado, para aquellas diferencias temporarias que se espera se reversen en el año 2015 y siguientes donde la tasa de impuesto según la normatividad actual disminuye un punto; del otro, una tasa del 34% para aquellas diferencias que se espera se reverse en el año 2014 donde esta es la tasa aplicable.

El efecto en los estados financieros se refleja inmediatamente a pesar que el hecho financiero se materializará únicamente en el momento en que el activo revaluado sea vendido, introduciendo un grado de incertidumbre por tratarse de una fecha incierta y que podría tardarse hasta que llegue su liquidación definitiva.

Adicionalmente, es necesario preguntarse si el excedente por revaluación quedará a disposición de los accionistas para ser distribuido en el momento en que ellos determinen. Para este caso, la aplicación de la NIC 12 tiene una actitud conservadora, ya que busca que al momento de una distribución de este excedente para los socios estuviera disponible únicamente el proveniente de la revaluación neta que se obtiene de disminuir los impuestos que se deriven de este mayor valor que adquirieron los activos provisionando el posible impuesto a pagar en la venta de los mismos.

La contabilización del ID en este caso, será alto no solo por el cambio de método de determinación, sino también porque a pesar de que en la legislación existe la obligación de calcularlo, no es una práctica común, posiblemente por la complejidad del tema y el desconocimiento del mismo. Este impuesto no solo se calcula para fines fiscales, también

tiene un efecto financiero que impacta directamente a los accionistas, ya que a mayor pasivo por este concepto, menor utilidad disponible para ser distribuida a los accionistas.

#### 4.2. Caso 2

Los datos corresponden a los estados financieros con corte a diciembre 31 de 2013, que elaboró su balance de apertura bajo NIIF plenas a esa fecha. La compañía pertenece al sector agropecuario donde uno de sus principales activos lo componen las PPE. Por confidencialidad, se reserva la razón social. (Cifras en millones de pesos).

**Tabla 7: Determinación del Impacto del ID en el patrimonio de la compañía del caso 2**

| Descripción                | Normatividad Colombiana COLGAAP | NIIF             | Fiscal          | Diferencias      |                  |                      |
|----------------------------|---------------------------------|------------------|-----------------|------------------|------------------|----------------------|
|                            |                                 |                  |                 | Perma-<br>nentes | Tempo-<br>rarias | Impuesto<br>Diferido |
| Disponible                 | 131.900                         | 131.900          | 131.900         | -                | -                | -                    |
| Inversiones                | 2.228                           | 32.895           | 2.228           | -                | (30.668)         | (3.067)              |
| Deudores                   | 49.691                          | 49.691           | 49.691          | -                | -                | -                    |
| Inventarios                | 15.070                          | 13.802           | 15.070          | -                | 1.267            | 418                  |
| <i>Terrenos</i>            | <i>60.124</i>                   | <i>180.374</i>   | <i>60.124</i>   | -                | <i>(120.250)</i> | <i>(12.025)</i>      |
| <i>Edificaciones</i>       | <i>118.376</i>                  | <i>385.873</i>   | <i>118.376</i>  | -                | <i>(267.497)</i> | <i>(53.908)</i>      |
| <i>Maquinaria y Equipo</i> | <i>47.374</i>                   | <i>57.082</i>    | <i>47.374</i>   | -                | <i>(9.709)</i>   | <i>(4.854)</i>       |
| <i>Equipo De Oficina</i>   | <i>3.769</i>                    | <i>1.997</i>     | <i>2.347</i>    | <i>350</i>       | -                | -                    |
| <i>Equipo De Computo</i>   | <i>513</i>                      | <i>268</i>       | <i>268</i>      | -                | -                | -                    |
| Activos Fijos              | 230.156                         | 625.594          | 228.489         | 350              | (397.456)        | (70.787)             |
| Diferidos                  | -                               | 5.537            | -               | (5.537)          | -                | -                    |
| Valorizaciones             | 402.456                         | -                | -               | -                | -                | -                    |
| <b>Total Activos</b>       | <b>831.500</b>                  | <b>859.420</b>   | <b>427.377</b>  | <b>(5.187)</b>   | <b>(426.856)</b> | <b>(73.435)</b>      |
| <b>Total Pasivos</b>       | <b>(98.839)</b>                 | <b>(171.784)</b> | <b>(87.770)</b> | <b>84.014</b>    | <b>-</b>         | <b>-</b>             |
| <b>Total Patrimonio</b>    | <b>732.661</b>                  | <b>687.635</b>   | <b>339.607</b>  | <b>78.827</b>    | <b>(426.856)</b> | <b>(73.435)</b>      |

Las principales cifras a tener en cuenta son:

| Concepto  | Operación          | Valor    | %       |
|---|--------------------|----------|---------|
| Disminución Patrimonial producto de conversión a NIIF | 732.661 – 687.635  | 45.026   | 6,1%    |
| Efecto impuesto diferido en Patrimonio bajo ColGAAP   | (73.435)           | (73.435) | (10,0%) |
| Efecto impuesto diferido en PPE en Patrimonio ColGAAP | (70.787) / 732.661 | -        | (9.7%)  |

La conversión a NIIF en esta sociedad producto de la elaboración de balance de apertura genera variaciones en la mayoría de las cuentas del balance, siendo los rubros de PPE específicamente los activos biológicos y construcciones los de mayor variación y pasivo por impuestos diferidos los que más contribuyeron a la disminución del patrimonio.

La decisión de tomar en la medición inicial el valor contable bajo principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, como costo atribuido para el rubro PPE impactó fuertemente el patrimonio ya que al costo actual de estos activos se les adicionara las valorizaciones generándose una diferencia entre el valor declarado para fines fiscales y el valor contable bajo NIIF, diferencia que según la nueva normatividad contable genera un pasivo por impuesto diferido.

Al analizar el impacto de la nueva normatividad, se observa que del 6.1% que disminuye el patrimonio, un 9.7% corresponde al ID, generado principalmente por la variación en el rubro PPE valor que se contrarresta de forma positiva con las variaciones a favor en los otros rubros del balance. Para este caso, el cálculo de ID en el rubro de PPE se tomaron dos tasas impositivas, primero del 10% correspondiente al impuesto calculado por ganancias ocasionales para aquellos activos que la sociedad posee hace más de dos (2) años; segundo, del 33% para aquellos activos que tienen menos de dos (2) años y para los

que teniendo más de dos (2) años tiene un valor depreciado que al venderse genera una renta por recuperación de deducciones gravada con esta tarifa.

En el cálculo del ID de los demás activos y pasivos se utilizaron dos tasas del 33% y del 34%, la primera para aquellas diferencias temporarias que se espera se reversen en el año 2015 y siguientes donde la tasa de impuesto según la normatividad actual disminuye un punto. La tasa del 34% para aquellas diferencias que se espera se reverse en el año 2014 donde esta es la tasa aplicable.

Igual que en el caso No. 1 analizado anteriormente, el efecto en los estados financieros se reflejará inmediatamente a pesar que el hecho financiero se materializará únicamente en el momento en que el activo revaluado sea vendido, introduciendo un grado de incertidumbre por tratarse de una fecha incierta y que dependiendo del tipo de compañía, podría solo darse con su liquidación definitiva.

Para este caso, la contabilización del ID también tendrá un impacto alto por el cambio de método de determinación y un efecto financiero que impacta directamente a los accionistas, ya que a mayor pasivo por este concepto, menor utilidad disponible para ser distribuida a los accionistas.

## **5. Conclusiones y Discusiones Finales**

Como se ha explicado a lo largo del documento, las Normas Internacionales de Información Financiera que iniciaron su aplicación en Colombia son un avance de gran

importancia que permitirá a las organizaciones reflejar de mejor manera su situación económica y financiera, con prácticas uniformes a nivel mundial y generan ajustes que cambiarán de forma radical las cifras de los estados financieros de las organizaciones. La aplicación de las NIIF conlleva a diferencias estructurales en la generación de información contable al interior de las organizaciones, ya que se deberán tener en cuenta otros métodos de valoración, gestión y administración de los activos.

Uno de los objetivos de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, y que sirvió de enfoque en el presente artículo, es reflejar en los estados financieros el impacto a nivel impositivo que tendrá en el futuro la recuperación del valor de los activos, obligando a reconocer hoy el impuesto diferido por la diferencia entre su valor fiscal y su valor revaluado bajo NIIF, disminuyendo el patrimonio de la empresa.

El efecto en los estados financieros se reflejaría inmediatamente a pesar que el hecho financiero se materializaría únicamente en el momento en que el activo revaluado sea vendido, introduciendo un grado de incertidumbre por tratarse de una fecha incierta y que en algunas organizaciones podría solo darse con su liquidación definitiva.

Frente a este interrogante también es importante preguntarse si el excedente por revaluación quedará a disposición de los accionistas para ser distribuido en el momento en que ellos determinen, de ser así, la aplicación de la NIC 12 tendría una actitud conservadora, buscando que para los socios estuviera disponible únicamente el excedente de revaluación neto que se obtiene de disminuir los impuestos que se deriven de este mayor

valor que adquirieron los activos provisionado el posible impuesto a pagar en la venta de los mismos.

Como producto del análisis realizado en el presente documento, los analistas de información financiera deberán tener presente que en las empresas colombianas el impacto por este concepto en el balance de apertura es altamente desfavorable, en especial en aquellas empresas intensivas en propiedades planta y equipo, que tomaron como costo atribuido su valor revaluado a diciembre 31 de 2013 según Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados - PCGA locales, bajo los cuales no se tenía la obligación de contabilizar impuesto diferido por el mayor valor adquirido por los activos. Esta situación es totalmente coherente con la conclusión número dos (2) obtenida por la Superintendencia de Sociedades en el “Diagnóstico sobre los impactos contables y financieros de los estándares Internacionales de contabilidad en las empresas del sector real” realizado en el año 2011.

La discusión sobre la conveniencia o no de contabilizar el impuesto diferido por este concepto, fue realizada por los miembros del IASC cuando realizaron la modificación de la NIC 12 en el año 2013, en lo referente a la excepción de no contabilizarlo en la propiedades de inversión medidas al valor razonable – NIC 40, algunos miembros del consejo propusieron sin éxito, que dicha excepción también debería aplicarse a las propiedades, planta y equipo o activos intangibles medidos utilizando el modelo de revaluación de la NIC 16 - Propiedades, Planta y Equipo o la NIC 38 - Activos Intangibles.

Las NIIF tienen como cualidades la neutralidad y la transparencia, no buscan favorecer a un usuario en particular, pero sí reflejar de forma razonable la realidad económica de las empresas; independientemente del uso de los activos, si estos serán vendidos en el futuro o serán utilizados en el desarrollo del objeto social de la empresa sin intención de enajenarse, deberán contabilizar este impuesto diferido anticipando las consecuencias fiscales. Este impacto deberá revisarse periódicamente o cada vez que las disposiciones tributarias aplicables cambien, con el fin de ajustar el monto a contabilizar según la realidad económica.

En Colombia el impacto en los estados financieros producto de la contabilización del ID será significativamente negativo no solo por el cambio de método de determinación, sino también porque a pesar de que en la legislación existe la obligación de calcularlo, no es una práctica común, posiblemente por la complejidad del tema y el desconocimiento del mismo. Este impuesto no solo se calcula para fines fiscales, tiene principalmente un efecto financiero que impacta directamente a los accionistas, ya que a mayor pasivo por este concepto, menor utilidad disponible para ser distribuida a los accionistas.

En un futuro, será importante complementar los estudios como el presente, con los efectos del ID considerando hechos y datos reales en todas las compañías, donde se podrán visualizar los principales cambios y efectos en los estados financieros, así mismo, se podrán buscar alternativas financieras y administrativas para la tenencia de activos fijos que permitan optimizar los recursos. Seguramente las agremiaciones colombianas, iniciarán gestiones ante los reguladores buscando otras alternativas para la determinación del ID



cuando se tienen activos fijos que no son y no podrán ser destinados para la venta por tratarse de bienes de uso específico y nulas expectativas de comercialización.

Un indicador importante para los analistas de la información contable es sin duda el cálculo de la tasa efectiva de tributación de la compañía, ya que si bien la tarifa del impuesto de renta es fijada en forma nominal, generalmente no es igual a la tarifa efectiva de tributación, la cual se calcula dividiendo el valor del gasto por concepto de impuesto de renta (impuesto corriente más impuesto diferido) entre la utilidad contable antes de impuesto. Al cambiar la forma de calcular el gasto por este concepto, necesariamente este indicador tendrá variaciones significativas.

Sin duda alguna las NIIF llegaron al país para quedarse y constituyen un gran reto y un cambio de paradigma para los profesionales del mundo contable y financiero, quienes deben aprender nuevas formas de valorar, presentar y analizar los estados financieros y los indicadores de las compañías los cuales constituyen la base de la toma de decisiones en las organizaciones.

Estas normas representan un avance importante en el objetivo de preparar una información no solo contable, o para fines fiscales, sino principalmente con enfoque financiero que refleje de mejor forma la realidad económica de las organizaciones y que pueda ser analizada por cualquier usuario, independiente del país donde se encuentre y de la regulación fiscal que se aplique.

Este trabajo contribuirá a cualquier usuario de la información financiera de las compañías, al estudio y profundización de todos los cambios que traen las NIIF tanto en las cuentas de balance como en las cuentas de resultados, de su impacto en el análisis financiero, de la forma que en adelante se debe calcular e interpretar la tasa efectiva de tributación en las sociedades, entre otros.

## **Referencias**

### ***Referencias normativas***

“Circular 100 de la Superintendencia Financiera de Colombia”. (1995)

Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB). (2013). *Normas Internacionales de Información Financiera*.

“Decreto 2649 de la Presidencia de la República de Colombia”. (Diciembre de 1993)

“Decreto 2650 de la Presidencia de la República de Colombia”. (Diciembre de 1993)

“Decreto 2555 de la Presidencia de la República de Colombia”. (Julio de 2010)

“Decreto 2784 de la Presidencia de la República de Colombia”. (Diciembre de 2012)

“Decreto 3019 de la Presidencia de la República de Colombia”. (Diciembre de 2013)

“Decreto 3022 de la Presidencia de la República de Colombia”. (Diciembre de 2013)

“Decreto 3023 de la Presidencia de la República de Colombia”. (Diciembre de 2013)

“Decreto 3024 de la Presidencia de la República de Colombia”. (Diciembre de 2013)

“IAS 32 Financial Instruments: Presentation” (Diciembre de 2011).

“IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement”. (Octubre de 2010).

“IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures”. (Diciembre de 2011).

“IFRS 9 Financial Instruments”. (Diciembre de 2011).

“Ley 1314” del Congreso de la República de Colombia. (Julio de 2009).

“NIC 1: Presentación de Estados Financieros” (2007)

“NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias”. (1996)

“NIIF 3 Combinaciones de negocios”. (2004)

“NIIF 9 Instrumentos Financieros”. (2010)

### ***Referencias Bibliográficas***

Aguiar Jaramillo, H. (1998). *Diccionario de términos contables para Colombia*. Segunda edición, Medellín Colombia: Universidad de Antioquia.

Álvarez Álvarez, H. (2004). *La contaduría pública en el nuevo entorno global. Rutas y desviaciones*. Popayán Colombia: Universidad del Cauca.

Caicedo Millán, A.Y. & López de Mesa, J. (2002). *Economía Internacional: perspectiva latinoamericana*. Bogotá Colombia: Tecnopress.

Cano Rodríguez, M. (2001). *La Contabilidad Creativa*. Madrid España: Pearson Alhambra.

Cea García, J.L. (1988). *Principios Contables y Fiscalidad*. Madrid España: AECA.

Comité de Expertos en Impuestos, creado por el Consejo Técnico de la Contaduría en Colombia. (2012). *Informe del estudio para identificar los impactos en el impuesto sobre la renta Que se derivaran de la convergencia plena a NIIF bajo el supuesto de que las normas contables actuales, con incidencia fiscal, se mantienen vigentes solo para efectos tributarios*. Bogotá Colombia: Seis.

Crowe Horwath. (2013). *NIIF para Pymes Retos y Oportunidades*. Bogotá Colombia: Horwath.

Ernst & Young Audit Ltda. (2011). *Impacto de la convergencia de las Normas internacionales de Información Financiera en el gobierno corporativo*. Bogotá Colombia: Ernst & Young.

Horwath Colombia S.A. & OICE-Organización Interamericana de Ciencias Económicas. (2010) *NIIF Normas Internacionales de Información Financiera*. Bogotá Colombia: Horwath.

- Jiménez Jaimes, N.A. (2005). *De las normas contables colombianas a las NIIF*. Bogotá Colombia: AGN International.
- KPMG. (2012). *Impactos Contables de la aplicación de las NIIF*. Bogotá Colombia: KPMG.
- Meza Orozco, J.J. (2011). *Matemáticas financieras aplicadas: Uso de las calculadoras financieras y Excel*. Bogotá Colombia: ECOE Ediciones.
- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. (2012). *Convergencia hacia Normas Internacionales de Información Financiera y Aseguramiento de la información*. Bogotá Colombia: MCIT.
- Monterrey Mayoral, J. (2002). *Entre la contabilidad creativa y el delito contable*. En revista internacional Legis de contabilidad y auditoría, No. 12 octubre – diciembre, pág. 117-198
- Sánchez Fernández de Valderrama, J.L. (2006). *Las consecuencias de las NIC/NIIF para el Análisis Financiero*. Madrid España: Reproducido de El Derecho Contable y la Unidad Europea.
- Sarmiento, D. (2009). *Normas Internacionales de Información Financiera NIIF-IFRS: Ejemplos, Ejercicios y Casos Prácticos comentados*. Bogotá Colombia: OICE.
- Sierra, E. (2012). *Los sistemas regulativos contables de los países del Mercosur*. Revista internacional Legis de Contabilidad & Auditoría. Número 49, pág. 35-63.
- Sinisterra, G. (2005). *Contabilidad: Sistema de información para las organizaciones*. Madrid España: Mc Graw Hill.
- Súper Intendencia de Sociedades. (2011). *Diagnóstico sobre los impactos contables y financieros de los estándares Internacionales de contabilidad en las empresas del sector real*. Bogotá Colombia: Baker Tilly Colombia Consulting y BDO.

